



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Daniely Menclové ve věci

žalobce: **Ing. P. B.**, narozený X,
bytem X,
zastoupený advokátem JUDr. Petrem Veselým,
sídlem Nerudova 348, 432 01 Kadaň,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 6. 2020, č. j. 21633/19/5200-10421-711811, č. j. 21657/19/5200-10421-711811 a č. j. 21660/19/5200-10421-711811,

takto:

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 6. 2020, č. j. 21633/19/5200-10421-711811, č. j. 21657/19/5200-10421-711811 a č. j. 21660/19/5200-10421-711811, se **pro vady řízení zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **9 800 Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2020, č. j. 21633/19/5200-10421-711811, (dále též jen „rozhodnutí č. 1“), č. j. 21657/19/5200-10421-711811, (dále též jen „rozhodnutí č. 2“) a č. j. 21660/19/5200-10421-711811 (dále též jen „rozhodnutí č. 3“). Těmito rozhodnutími žalovaný rozhodl o odvoláních žalobce proti platebním výměřům vydaným dne 15. 2. 2019 Finančním Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

úřadem pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Žatci (dále jen „správce daně“). Rozhodnutím č. 1 změnil žalovaný platební výměr č. j. 294797/19/2515-50523-508113 (dále též jen „výměr 2015“) tak, že vyměřil daň ve výši 150 720 Kč, přičemž při výpočtu daně vycházel ze základu daně 1 170 413 Kč. Rozhodnutím č. 2 žalovaný změnil platební výměr č. j. 315356/19/2515-50523-508113 (dále též jen „výměr 2016“), tak, že vyměřil daň ve výši 195 825 Kč, přičemž při výpočtu daně vycházel ze základu daně 1 471 155 Kč. Rozhodnutím č. 3 žalovaný změnil platební výměr č. j. 315676/19/2515-50523-508113 (dále též jen „výměr 2017“) tak, že vyměřil daň ve výši 206 760 Kč, přičemž při výpočtu daně vycházel ze základu daně 1 544 051 Kč.

2. Výměrem 2015 správce daně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 193 935 Kč, když vycházel ze základu daně 1 255 938 Kč. Výměrem 2016 správce daně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 243 446 Kč, když vycházel ze základu daně 1 574 370 Kč. Výměrem 2017 správce daně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 ve výši 219 798 Kč, když vycházel ze základu daně 1 544 051 Kč.
3. Žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí č. 1, č. 2 a č. 3, jakož i výměry 2015, 2016 a 2017 zrušil, a žalovanému uložil povinnost uhradit mu náklady řízení.

Žaloba

4. Žalobce v žalobě zrekapituloval, že je daňovým rezidentem České republiky, přičemž vykonává pracovní činnost pro zaměstnavatele se sídlem ve Spolkové republice Německo (dále jen „SRN“) a jako zaměstnanec firmy Adler Pelzer Holding GmbH (dále jen „společnost HP Pelzer“) je v průběhu roku vyslán do různých zemí na pracovní cesty. Žalobce za každý rok uplatňoval v daňovém přiznání metodu vynětí podle § 38f zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). K těmto podaným přiznáním správce daně nezhájil žádné vytykácí ani jiné podobné řízení, až v lednu 2019 telefonicky vyzval žalobce, aby se dostavil na finanční úřad, kde mu předložil k podpisu dodatečná přiznání za období 2015, 2016 a 2017. Žalobce se domníval, že se jedná o jakousi formální opravu již podaných přiznání a na místě přiznání podepsal. Až následně si uvědomil, že se jedná o doměření daně v řádu stovek tisíc Kč. Žalobce provedl zpětvzetí těchto dodatečných přiznání k dani z příjmů fyzických osob a má za to, že tomuto úkonu nebránila žádná zákonná překážka, neboť k podání dodatečných přiznání žalobce nebyl povinen. Žalobce má proto za to, že správce daně nemůže pro vydání platebních výměrů použít údaje z podaných dodatečných přiznání, když k jejich zpětvzetí došlo ještě předtím, než byly doručeny napadené platební výměry zároveň s rozhodnutím o zastavení řízení ve věci podaných dodatečných přiznání. Správce daně i žalovaný navíc provedl výpočet daňové povinnosti, který zákon nezná.
5. Žalobce uváděl, že žalovaný odmítl uznat argument žalobce, že zdrojem jeho příjmů je pouze mzda od zaměstnavatele se sídlem v SRN a státem zdroje jeho příjmů je tak pouze SRN. Veškeré příjmy žalobce byly proto uvedeny v ročním potvrzení, které od zaměstnavatele společnosti HP Pelzer obdržel, a které žalobce přiložil a zahrnul do původně podaných daňových přiznání. Zaměstnavatel žalobce přitom nerozděluje jeho mzdu podle místa výkonu práce a podle pracovních cest. Pokud by žalobce obdržel příjmy i z jiného státu, pak by disponoval příslušnými potvrzeními z těchto států, které by mohl řešit s ohledem na příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění s těmito státy. Žalobce však žádná potvrzení od zahraničních správců daně z jiných států než je Německo neměl a nemá, stejně tak nemá jiné příjmy. Navíc z rozhodnutí žalovaného nelze seznat, jak tedy posoudil jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění s těmito zeměmi a která konkrétní ustanovení těchto jednotlivých smluv byla pro účely výpočtu daně použita.
6. Žalovaný navíc provedl dle žalobce výpočet daně, který nezná zákon o daních z příjmů, ani žádná smlouva o zamezení dvojího zdanění, a to tak, že roční příjmy žalobce vydělil počtem dní a následně tuto částku vynásobil počtem dní, které žalobce strávil na pracovních cestách.

Žalovaný tedy nevzal v úvahu, že žalobce mohl ve výplatě obdržet i cestovní náhrady a že tyto cestovní náhrady mohly představovat značnou část celkové výplaty žalobce (pozn. soudu: *které neměly být podle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů posuzovány jako příjem a předmět daně*).

7. Žalobce nesouhlasil s žalovaným přijatým výkladem pojmu „stát, kde je zaměstnání skutečně vykonáváno“, který zaměňuje se situací, kdy je zaměstnanec vyslán na zahraniční pracovní cestu. Přestože žalovaný v napadených rozhodnutích tento svůj výklad odvozuje od textu mezinárodních smluv, pak na požadavek žalobce o konkretizaci ustanovení obsahující tento výklad žalovaný nereagoval. Žalobce má za to, že podstatné je místo výkonu práce, které měl žalobce dle pracovní smlouvy ve Wittenu, SRN. Toto místo výkonu zaměstnání pak nelze zaměňovat s místem, kde se zaměstnanec momentálně fyzicky nachází.
8. Žalobce dále v žalobě vytýkal správci daně neslučitelnost jeho postupu se základními zásadami daňového řízení, který žalovaný přes námitky žalobce aproboval ve svých rozhodnutích. Správce daně od podání řádného daňového přiznání do podání dodatečných daňových přiznání (tj. do 23. 1. 2019) neučinil žádné formální kroky k vyměření daně, tj. buď konkludentní vyměření daně, nebo zahájení postupu k odstranění pochybností. Správce daně sám zpracoval dodatečná daňová přiznání v rámci „neformálního postupu k odstranění pochybností“ namísto toho, aby postupoval v souladu s § 89 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Pochybení správce daně nemohl napravit ani žalovaný v rámci odvolacího řízení vydáním „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi“. Žalobce, aniž měl možnost vyjádřit se k dodatečným daňovým přiznáním, tyto toliko podepsal a následně učinil jejich zpětvzetí, a to dříve, než bylo žalobci doručeno rozhodnutí o zastavení řízení zahájených podáním dodatečných daňových přiznání. Správce daně však v rozporu s obsahem podání posoudil zpětvzetí žalobce jako jeho odvolání proti platebním výměrům, v nichž byly využity údaje (vyrobené pracovníci správce daně) uvedené v dodatečných přiznáních.

Vyjádření k žalobě

9. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na právním názoru prezentovaném v žalobou napadených rozhodnutích s tím, že vypořádal odvolací námitky žalobce, včetně námitek vyplývajících z reakce žalobce na seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Žalobní argumenty již byly uplatněny v odvolacím řízení, a žalovaný tak odkázal na skutečnosti uvedené v žalobou napadených rozhodnutích, a to včetně právního rámce, ze kterého vycházel.
10. Žalovaný shrnul, že žalobci jako německému daňovému nerezidentovi (českému daňovému rezidentovi) byly vypláceny příjmy zaměstnavatelem, který byl rezidentem SRN. Žalobce u správce daně uplatnil nárok na vyloučení dvojího zdanění a uvedl, že příjmy mají zdroj pouze v SRN, kde jsou zdaněny v souladu s tamními daňovými zákony. Jestliže žalobce vykonával zaměstnání na území SRN, je třeba aplikovat Smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku uzavřenou mezi Československou socialistickou republikou a SRN, zveřejněnou ve Sbírce zákonů pod č. 18/1984 Sb. (dále jen „SZDZ“), v daném případě konkrétně článek 15 SZDZ, z něhož vyplývá, že pokud rezident jednoho smluvního státu vykonává zaměstnání ve druhém smluvním státě, mohou být odměny z něj pobírané zdaněny v tomto druhém státě. Pokud se žalobce zdržoval na území SRN méně než 183 dnů (v roce 2015 celkem 117 z 252 pracovních dnů, v roce 2016 celkem 87 z 254 pracovních dnů a v roce 2017 celkem 46 pracovních dnů), odměny mu byly vypláceny zaměstnavatelem, který byl rezidentem SRN, tudíž nebyla splněna podmínka pod písm. b) odst. 2 čl. 15 SZDZ pro zdanění přijatých odměn jen v ČR za vykonanou činnost v SRN, a odměny tak skutečně podléhají zdanění v SRN. Proto na dny odpracované v SRN žalobcem a z nich vyplývající příjmy ze závislé činnosti bylo správně aplikováno zdanění v SRN. Jiná situace však platí na dobu, kdy žalobce vykonával zaměstnání v rámci pracovních cest na území Itálie, Polska, Ruské federace, Turecka, Korejské republiky a Rumunska. V těchto případech se problematika příjmů ze závislé činnosti řídí příslušnými ustanoveními smluv o zamezení dvojího zdanění, které má Česká republika s těmito zeměmi uzavřeny (založeny ve Sbírce zákonů, popř. mezinárodních smluv pod č. 17/1985, 31/1994, 278/1997, 19/2004, 124/1995 a 180/1994). V těchto smlouvách je obsažena stejná či

obdobná formulace jako v SZDZ v čl. 15 (Zaměstnání) a v čl. 23 (Vyloučení dvojího zdanění), a proto žalovaný v napadených rozhodnutích již blíže nespecifikoval konkrétní smlouvy.

11. Žalovaný má za to, že není podstatné, kým byly příjmy za výkon činnosti vypláceny, ale podstatné je, kde byla činnost skutečně vykonávána. Pokud žalobce argumentoval výkladem pojmu „místo výkonu práce“ dle zákoníku práce, pak žalovaný namítal, že tento právní předpis upravuje pracovněprávní vztahy, a nemá tak bezprostřední dopad do posouzení příjmů ze závislé činnosti podle místa jejího skutečného výkonu pro daňové účely. Protože bylo zjištěno, že žalobce vykonával zaměstnání na území jiných států než SRN, a to po dobu méně než 183 dnů v příslušném daňovém roce, odměny nebyly vypláceny rezidentem uvedených států (byly vypláceny daňovým rezidentem SRN), ani nešly k tíži žádné stálé provozovně v těchto státech, byly dle žalovaného splněny všechny podmínky pro zdanění přijatých odměn pouze v České republice za vykonanou činnost v těchto státech. Příjmy vztahující se k činnosti v těchto státech tak byly předmětem zdanění v České republice. Zaměstnání vykonávané v České republice pak také podléhá zdanění v České republice. V SRN tak mohly být žalobci zdaněny jako daňovému nerezidentovi pouze příjmy, které mu plynuly z vykonávaného zaměstnání na území SRN. Na podkladě těchto závěrů byl proveden (změněn) výpočet daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017. S poukazem na ustanovení § 22 zákona o daních z příjmů, z něhož plyne, že daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, a tudíž zdroj příjmů není určován tím, od koho příjem plyne, ale tím, kde je činnost vykonávána, žalovaný zdůraznil, že se žalobci dostalo stejného zacházení, jakého by se dostalo českému daňovému nerezidentovi pracujícímu pro českého zaměstnavatele, který jej vysílá na zahraniční pracovní cesty. Protože žalovaný dospěl k závěru, že příjmy za výkon činnosti v jednotlivých státech, kam byl žalobce vyslán na pracovní cesty, podléhaly zdanění pouze v České republice, nelze uplatnit ust. § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů.
12. K námitce žalobce o nesprávnosti výpočtu daně se žalovaný blíže nevyjádřil, pouze uvedl, že nepochybil, když identifikoval území zdroje příjmů, tj. určil, kolik dnů zaměstnanec vykonával zaměstnání v tom kterém státě.
13. Ohledně žalobní námítky spočívajících v procesních pochybeních žalovaný uvedl, že dle tvrzení správce daně došlo po zdlouhavém neformálním jednání k dohodě správce daně a žalobce. Dohoda měla spočívat v tom, že bude vyčíslen počet dní výkonu práce na území SRN a dle počtu pracovních dní v předmětných letech bude vypočten počet dní, který připadá ke zdanění v České republice. Žalobce tento postup odsouhlasil, správce daně vypracoval koncept dodatečného daňového přiznání, které žalobce bez konzultace se svým daňovým poradcem ihned podepsal a dodatečná daňová přiznání následně podal. Samotné podání dodatečných daňových přiznání bylo na vůli žalobce a tato skutečnost nemůže jít k tíži správce daně.
14. Pokud vzal žalobce v průběhu daňového řízení podaná dodatečná daňová přiznání zpět, pak tak neučinil včas, když rozhodnutí (o zastavení řízení ve věci podaných dodatečných přiznání) byla vydána dne 15. 2. 2019. Žalovaný se ztotožnil s názorem žalobce, že tato podání žalobce označená jako zpětvzetí neměla být posouzena jako odvolání proti platebním výměrům, ale měla být vyřízena samostatně mimo odvolací řízení. Rovněž připustil, že správce daně měl zahájit postup k odstranění pochybností a postupovat dle § 89 a § 90 daňového řádu. Toto pochybení správce daně však bylo zhojeno žalovaným v rámci odvolacího řízení, když žalovaný seznámil žalobce před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem písemností č. j. 7090/20/5200-10421-709052. Žalobce tak byl seznámen s postupem při výpočtu jeho daňové povinnosti a s odlišným právním názorem žalovaného ohledně chybného výpočtu daňové povinnosti správcem daně. Žalobce svého práva využil a ke zjištěným skutečnostem se vyjádřil. V konečném důsledku tak bylo pochybení správce daně napraveno a rozhodnutí o odvolání již tvrzenou nezákonností netrpěla.

Replika žalobce

15. V replice žalobce reagoval na vyjádření žalovaného tak, že nikterak nezpochybňuje výklad článku 15 SZDZ, ale spor mezi stranami je ohledně toho, jak posoudit pracovní cesty žalobce mimo místo výkonu jeho zaměstnání (SRN). Žalobce trval na tom, že při pracovní cestě se nejedná o změnu místa výkonu práce, ani o změnu místa zaměstnání, ani o změnu pravidelného pracoviště, jeho místo výkonu práce je v SRN. Práce žalobce neměla na Českou republiku přitom žádnou vazbu, pracoval pro německou společnost a její pobočky v různých zemích. Proto zaměstnavatel na výplatní pásce nerozděloval práce provedené žalobcem na práce provedené v SRN a práce provedené na zahraničních pracovních cestách v České republice, Rusku a dalších zemích a mzdu žalobce danil jednotně SRN. Mzda žalobce v takovém případě nemá být vyměřena podle § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů ani zdaněna v České republice.
16. Pokud by základní úvaha správce daně byla správná a příjmy z pracovních cest by podléhaly zdanění v České republice a nikoli SRN, tak v důsledku chybných procesních postupů správce daně by nemohla být daň zjištěna řádně, neboť nebyla brána v potaz skutečnost, že podstatnou část mzdy za pracovní cesty mohou tvořit cestovní náhrady, které jsou osvobozeny od daně z příjmu i v České republice, v jakém rozsahu má žalobce nárok na dovolenou apod. Žalobce pak znovu zopakoval své žalobní námitky týkající se procesních pochybení správce daně, spočívajícím v porušení zákazu libovůle, při „neformálním“ odstraňování pochybností, při předložení dodatečných daňových přiznání a posouzení jeho podání ze dne 20. 2. 2019, označeným jako zpětvzetí.
17. Nově pak žalobce ve své replice namítal, že správce daně porušil zásadu rychlosti řízení, když není zřejmé, proč v případě daňového přiznání za rok 2015 vyčkával celé tři roky, než počal ověřovat své pochybnosti neformálním jednáním; a dále zásadu poučovací, na jednání předcházejícím podpisu dodatečných daňových přiznání žalobce nepoučil, jaké následky pro něho podpis těchto dodatečných daňových přiznání bude mít.

Posouzení věci soudem

18. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce ani žalovaný nesdělili soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen. Navíc, jak bude podrobně odůvodněno níže, byla napadená rozhodnutí zrušena pro vady řízení, a proto nebylo třeba jednání nařizovat (k tomu srov. § 76 odst. 1 s. ř. s.).
19. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
20. V souvislosti s výše uvedenou dispoziční zásadou se soud nejprve zabýval otázkou včasnosti námitek žalobce, uplatněných až v replice na vyjádření žalovaného, jimiž správci daně vytýkal porušení zásady rychlosti řízení a zásady poučovací.
21. Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. *může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby.* Dle § 72 odst. 1 s. ř. s. *lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.*

22. V daném případě jiná lhůta zákonem stanovena není. Žalobu tedy bylo možné rozšířit o nové žalobní body jen ve lhůtě dvou měsíců od oznámení žalobou napadeného rozhodnutí žalobci. Žalobou napadená rozhodnutí byla zástupci žalobce doručena dne 5. 6. 2020. Poslední den lhůty pro podání žaloby uplynul ve středu dne 5. 8. 2020. V bodě 17. tohoto rozsudku uvedené námítky byly žalobcem uplatněny v replice, doručené soudu dne 15. 9. 2020, tedy zjevně po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Žalobní námítky o porušení zásady rychlosti a zásady poučovací byly shledány opožděnými, a proto se jimi soud nemohl zabývat. K tomu soud dodává, že výklad § 71 odst. 2 s. ř. s. zakládající koncentraci žalobních bodů jen ve lhůtě pro podání žaloby je výkladem zcela ustáleným, a lze poukázat též na to, že jej výslovně potvrdil Ústavní soud - např. v nálezu ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09 (N 250/55 SbNU 415; č. 9/2010 Sb.).
23. Po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého spisu dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.
24. Z předložené spisové dokumentace soud zjistil tyto skutečnosti rozhodné pro posouzení žaloby. Žalobce jako daňový rezident České republiky podal u správce daně řádná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015, 2016 a 2017. V uvedených obdobích byl žalobce na základě pracovní smlouvy ze dne 23. 9. 2008 zaměstnancem společnosti HP Pelzer se sídlem v SRN se sjednanou měsíční mzdou 4 750 Euro. Ze mzdových listů předložených zaměstnavatelem žalobce vyplývá, že hrubá mzda žalobce v roce 2015 činila 62 760 Euro, v roce 2016 činila 64 920 Euro a v roce 2017 bylo žalobci na mzdě vyplaceno 57 000 Eur hrubého. Součástí spisu je německý formulář - mimořádné potvrzení k dani z příjmů ze závislé činnosti za rok 2015, v níž žalobce označil svůj hrubý příjem ve výši 62 760 Euro v kolonce, z níž plyne, že v ní uvedená částka nepodléhá dani v důsledku Smlouvy o zákazu dvojího zdanění. V německém tiskopise elektronického přiznání daně z příjmů ze závislé činnosti pro rok 2017 vykázal žalobce pro daňové účely v SRN, že z jeho celkových příjmů (57 000 Euro) představuje částka 43 829,49 Euro příjem ze zahraničí. Z obsahu spisu dále vyplývá, že správce daně byl minimálně od září 2017 v kontaktu s žalobcem, sjednával s ním schůzku a vyzýval ho prostřednictvím mailové korespondence k uvedení konkrétních skutečností a předložení listin obsahujících konkrétní údaje. Správce daně současně vyzýval k předložení potřebných dokladů zaměstnavatele žalobce a byl s ním v telefonickém a mailovém kontaktu za účelem odstranění pochybností ohledně správnosti žalobcem předložených daňových přiznání. Žalobce i jeho zaměstnavatel předložili přehled pracovních cest v jednotlivých letech. Dne 23. 1. 2019 podal žalobce u správce daně dodatečná daňová přiznání za roky 2015, 2016 a 2017. V nich vykázal dílčí základ daně ve výši 2 293 363 (za rok 2015), 2 352 285 Kč (za rok 2016) a 2 008 030 Kč (za rok 2017). Rozhodnutími ze dne 15. 2. 2019 byla řízení o dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za kalendářní roky 2015, 2016 a 2017 zastavena dle § 141 odst. 7 daňového řádu, neboť k podání těchto dodatečných daňových přiznání došlo ještě před vyměřením daně. Podle Informačního systému datových schránek byla rozhodnutí o zastavení řízení dodána do datových schránek zástupce žalobce (daňového poradce Ing Viléma Věrného) téhož dne, tj. 15. 2. 2019. Doručena pak byla dne 22. 2. 2019. Dne 15. 2. 2019 vydal správce daně platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za všechna předmětná zdaňovací období. V nich za rok 2015 vyměřil žalobci daň ve výši 193 935 Kč (výměr 2015), ve výši 243 446 Kč (výměr 2016) a 216 798 Kč (výměr 2017).
25. Podáním ze dne 20. 2. 2019 vzal žalobce svá dodatečná daňová přiznání za roky 2015, 2016 a 2017, zpět s tím, že k jejich podání nebyl povinen. Toto podání bylo správními orgány posouzeno jako odvolání proti výměrům. Podáním ze dne 14. 3. 2019 reagoval žalobce na doručené platební výměry odvoláním, v němž nejprve vytýkal správci daně nesprávnost v jeho postupu tak, jak je již uvedeno v bodě 8. tohoto rozsudku, zejména nezákonnost využití údajů z dodatečných daňových přiznání, k nimž nebyl žalobce povinen a která vzal zpět dříve, než mu byly doručeny platební výměry. Zdůraznil, že jeho zdroje příjmů pocházely v rozhodných obdobích ze zahraničí, konkrétně ze SRN, přičemž s tímto státem má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění a správce daně není oprávněn napravovat případné chyby, jichž se mohl dopustit při výpočtu zdanění zaměstnance německý správce daně. V doplnění Shodu s prvopisem potvrzuje I. T
- (K.ř.č. 1 - rozsudek)

odvolání ze dne 9. 5. 2019 pak žalobce blíže rozvedl svou odvolací argumentaci a požadoval, aby byly platební výměry zrušeny a daňová povinnost podle řádných daňových přiznání zůstala v původní platnosti, tedy v nulové hodnotě.

26. V rámci doplnění o nezbytné úkony dle ustanovení § 113 odst. 2 daňového řádu vyzval správce daně žalobce a jeho zaměstnavatele o další důkazní prostředky, zejména o listiny prokazující jakým způsobem prošly příjmy žalobce systémem zdanění, a o listiny prokazující výkon práce v SRN a na jiném území v rámci pracovních cest. K písemné výzvě správce daně zaslal žalobce dne 31. 5. 2019 prostřednictvím svého daňového poradce vyjádření, v němž k otázce zdanění uvedl, že vyplacené příjmy mají zdroj pouze v SRN, kde jsou zdaněny v souladu s tamními daňovými zákony, a k otázce týkající se výkonu jeho práce mimo území SRN uvedl mj., že jeho pracovní činnost spočívá v koordinaci návrhu a výroby lisovacích forem pro výrobky do automobilů, testování a přejímce forem a dohledu na zavádění do provozu v pobočkách zaměstnavatele. Jeho zaměstnavatel pak uvedl, že mzdové listy jsou vedeny pouze v SRN bez rozlišení místa výkonu práce, přefakturace činnosti žalobce je zahrnuta v celkových poplatcích za oddělení, činnost žalobce je řízena ze SRN a při výkonu práce v jednotlivých společnostech využívá žalobce společných prostor. Následně správce daně vydal výměry 2015, 2016 a 2017.
27. Žalovaný přezkoumal napadené daňové výměry, seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a svými závěry při výpočtu daně (č. j. 7090/20/5200-10421-709052) a vyzval žalobce k vyjádření. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 10. 3. 2020. Výzva žalované a vyjádření se k výzvě žalobce obsahuje stejnou argumentaci, která je již uvedena v bodech 4 – 17 tohoto rozsudku).
28. V napadeném rozhodnutí č. 1 změnil žalovaný výměr 2015, neboť správce daně při stanovení daňové povinnosti provedl nesprávný výpočet úhrnu pojistného, když nepřihlédl k zákonem stanovené maximální výši sociálního pojistného, a současně nesprávně provedl solidární zvýšení daně. V důsledku stejného pochybení správce daně změnil žalovaný rozhodnutím č. 2 výměr 2016, jakož i rozhodnutím č. 3 změnil výměr 2017.
29. Žalovaný, jak vyplývá z odůvodnění napadených rozhodnutí, dospěl k závěru, že přestože byly žalobci vypláceny příjmy německým zaměstnavatelem, mohly mu být v SRN ve smyslu SZDZ zdaněny jako německému daňovému nerezidentovi pouze příjmy, které mu plynuly z vykonávaného zaměstnání pouze na území SRN. Jestliže byl žalobce jakožto český daňový rezident vyslán na zahraniční pracovní cesty do jiných zemí, pak bylo třeba řídit se ustanoveními smluv o zamezení dvojího zdanění, které má Česká republika s těmito zeměmi uzavřeny. Z toho žalovaný dovodil, že pokud žalobce vykonával práci na území SRN v roce 2015 celkem 117 dní, v roce 2016 celkem 87 dní a v roce 2017 pouze 46 dní, pak odměny za pracovní činnost vykonanou v těchto dnech podléhají zdanění v SRN ve smyslu čl. 15 SZDZ. Za ostatní dny do ročního fondu pracovní doby, kdy vykonával žalobce služební cesty mimo území SRN, a to jak v jiných státech (Polsko, Ruská federace, Rumunsko, Turecko, Korea, Itálie), tak i na území České republiky, však byly splněny podmínky pro zdanění přijatých odměn za vykonanou činnost pouze v České republice. Námitku ohledně způsobu výpočtu daňové povinnosti shledal žalovaný nedůvodnou. K namítaných procesním pochybením ze strany správce daně (že nebylo přihlédnuto ke zpětvzetí dodatečných daňových přiznání; že s ním žalovaný naložil jako s odvoláním pro platebním výměrům, byť je z jeho obsahu zřejmé, že se jedná o zpětvzetí; že se správce daně dopustil libovůle, když sám připravil dodatečné daňové přiznání, vyzval žalobce k jejich podpisu a následně vycházel z údajů v něm uvedených, byť mu bylo zřejmé, že k podání těchto dodatečných daňových přiznání není žalobce povinen a dojde k zastavení řízení o nich; a že neučinil žádné formální kroky k vyměření daně) žalovaný vysvětlil, že žalobcovo zpětvzetí dodatečných daňových přiznání bylo učiněno až poté, kdy bylo vydáno rozhodnutí o zastavení řízení o těchto dodatečných daňových přiznáních. Žalobci tak uplynula lhůta, kdy mohl právo na zpětvzetí podání uplatnit a jeho námitka tak nebyla shledána důvodnou. Žalovaný připustil, že správce daně pochybil, když zpětvzetí žalobce posoudil v rozporu s jeho obsahem jako odvolání, nicméně toto pochybení nemělo žádný vliv na posouzení skutečností rozhodných pro obsah

platebních výměrů. Správce daně na základě předchozí komunikace s žalobcem vypracoval pro něho koncept dodatečných daňových příznání, ten je však bez konzultace s daňovým poradcem podepsal a podal. Jednal tak z vlastní vůle. Při stanovení daně přitom nebylo vycházeno pouze z údajů v dodatečných daňových příznáních, ale i z jiných důkazů. Správce daně shledal důvodnou námitku žalobce, podle níž správce daně pochybil, když na místo zahájení postupu k odstranění pochybností provedl neformální nalézací řízení. V důsledku toho došlo ke zkrácení práv žalobce na jeho právech, neboť nebyl seznámen před vydáním rozhodnutí s průběhem tohoto postupu a nedal mu možnost vyjádřit se k dosavadním výsledkům šetření. Žalovaný však má za to, že toto pochybení správce daně napravil tím, že sám vydal v průběhu odvolacího řízení seznámení se zjištěnými skutečnostmi, v němž žalobce seznámil s postupem při výpočtu daňové povinnosti.

30. Soud se nejprve zabýval žalobcem namítanou nepřezkoumatelností napadených rozhodnutí č. 1, č. 2 a č. 3, když z odůvodnění není seznatelné, jak žalovaný posoudil jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené se zeměmi, do nichž byl vyslán na pracovní cesty a která konkrétní ustanovení těchto jednotlivých smluv aplikoval pro svůj závěr o tom, že část příjmů za činnost vykonávanou v těchto zemích podléhá zdanění v České republice.
31. Podle § 68 odst. 3 věty první zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, *v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.*
32. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje pouze obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správními, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/1992-23, publikovaný ve Správním právu pod č. 27/1994, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71).
33. Žalovaný, stejně jako správce daně, učinil závěr, že příjmy ze zaměstnání zastávaného v SRN, které jsou vypláceny žalobci jakožto českému daňovému rezidentovi, připadající na dny, během kterých byla činnost, na základě níž jsou tyto příjmy vypláceny, ve skutečnosti vykonávána mimo území SRN, podléhají zdanění v České republice. Žalovaný v napadených rozhodnutích argumentoval ust. § 22 zákona o daních, upravujícím příjmy ze zdrojů daňových nerezidentů tak, že tyto příjmy lze v České republice zdaňovat pouze ze závislé činnosti, která byla skutečně vykonávána na území České republiky a to bez ohledu na to, kdo příjmy vyplácí. Zdůraznil, že zdroj příjmů tedy není určován tím, od koho příjem plyne, ale tím, kde je činnost vykonávána. Poukázal na obsah mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, kde je v článku „Zaměstnání“ hovořeno pouze o státě, kde je zaměstnání vykonáváno. Následně pak uzavřel, že pokud byly žalobci vypláceny příjmy německým zaměstnavatelem, mohly mu být v SRN zdaněny jako německému daňovému nerezidentovi příjmy, které plynuly z vykonávaného zaměstnání pouze na území SRN. Jestliže z předložených listin vyplynulo, že žalobce strávil na území SRN celkem 117 dní z 252 pracovních dní v roce 2015, celkem 87 dní z 254 pracovních dní v roce 2016 a celkem 46 dní v roce 2017, pak s ohledem na ustanovení čl. 15 odst. 2 SZDZ podléhají odměny za vykonanou práci v těchto dnech zdanění v SRN. V případě výkonu činnosti během služebních cest do jiných zemí (v roce 2015 Itálie, Ruské federace, Korey, České republiky; v roce 2016 Korey a České republiky a v roce 2017 Polska, Ruské federace, Rumunska, Turecka Korey a České republiky), je však třeba se řídit ustanovením smluv o zamezení dvojího zdanění, které má Česká republika uzavřeny s těmito zeměmi, neboť čl. 15 a čl. 23 SZDZ nejsou pro zdanění příjmů plynoucích z těchto zemí relevantní. Kterými konkrétními smlouvami je tedy třeba se řídit

při zamezení dvojího zdanění, uzavřenými s tou kterou zemí, v nichž žalobce vykonával pracovní cestu, a která konkrétní ustanovení těchto smluv umožňují České republice provést zdanění příjmů žalobce, dosažených při pracovní činnosti vykonávané v těchto zemích pro německého zaměstnavatele, však žalovaný neuvedl.

34. Pokud žalovaný stanovil žalobci daňovou povinnost s odkazem na konkrétně neoznačené smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána a bez uvedení konkrétních ustanovení těchto smluv, která na daný případ aplikoval, pak zatížil svá rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Závěr, že je třeba zrušit rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jestliže správní orgán v rozhodnutí zcela opomenul otázku, podle jakého právního předpisu je třeba v daném řízení postupovat, učinil i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 27. 9. 2005, č. j. 6 A 175/2002-86.
35. Bude na žalovaném, aby v dalším řízení znovu posoudil, podle jakých smluv o zamezení dvojího zdanění a jejich konkrétních ustanovení je třeba při stanovení daňové povinnosti žalobce postupovat. Bude mít přitom na zřeteli, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění, mají dle čl. 63 Ústavy České republiky přednost před vnitrostátní právní úpravou (srov. rozsudek ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015 – 29, publ. pod č. 3262/2015 Sb. NSS). To stanoví mimo jiné i sám zákon o daních z příjmů, dle jehož § 38f odst. 1 „*Při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3, se postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je Česká republika vázána*“. Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je primárně určení státu, kde se příjem (či náklad) daňově uplatní, a způsob zamezení dvojímu zdanění. Samotná pravidla pro zdanění příjmů či odečtení nákladů (tedy kdo je povinen platit daň, co je předmětem daně, co je základem daně, jaká je sazba daně, kdy vzniká daňová povinnost atd.) však zůstávají vyhrazena vnitrostátnímu právu (k tomu srov. již výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015 – 29, a dále rozsudek téhož soudu ze dne 8. 6. 2009, č. j. 2 Afs 83/2008 – 58).
36. Proto, s ohledem na skutečnosti zjištěné v průběhu řízení, kdy není zřejmé, zda, v jakém státě a v jakém rozsahu žalobce vůbec plnil svou daňovou povinnost, s přihlédnutím k ujednáním v mezinárodních smlouvách a jejich účelu, který je nejen ten, aby bylo vyloučeno dvojí zdanění, ale také zamezení dvojímu nezdanění a snížení možnosti daňových úniků, bude žalovaný rovněž zkoumat, zda byly splněny podmínky pro vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí ve smyslu § 38f zákona o daních z příjmů, jak již ve svém stanovisku k odvolání žalobce proti platebním výměrům předestřel správce daně, a to s vědomím, že nárok na vyloučení dvojího zdanění prokazuje poplatník.
37. Dospěje-li žalovaný k závěru, že mu ta která konkrétní ustanovení konkrétní mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožňují zdanit příjmy žalobce ze zahraničí a z jakého důvodu nepodléhá zdanění té které země, vyřeší, jakým způsobem se ve stanovení daňové povinnosti projeví skutečnost, že žalobce vykonával činnost pro svého německého zaměstnavatele v jiných provozovnách v jiných státech na základě pracovních cest. Přestože ve smyslu závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2003, č. j. 7 A 38/2001 - 37, publikovaného pod č. 127/2004 Sb. NSS, z něhož se podává, že „*ruší-li soud rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení [§ 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.], nemusí se zabývat správností právního posouzení věci*“, nebylo povinností soudu řešit pro žalobce zásadní otázku, tedy zda příjmy žalobce, jichž dosáhl při výkonu činnosti mimo území SRN, podléhají zdanění v SRN, považuje soud z důvodu procesní ekonomie za žádoucí vyjádřit se i ke správnosti posouzení žalované ohledně této otázky v napadených rozhodnutích.
38. Žalobce má za to, že jeho příjmy ze zaměstnávání zastávaného v SRN, které jsou mu jakožto českému daňovému rezidentovi a připadají na dny, během kterých byla činnost, na základě níž mu byly tyto příjmy vypláceny, ve skutečnosti vykonávána mimo území SRN, podléhají zdanění v SRN. Dle žalobce totiž není podstatné, ve které zemi byla jeho pracovní činnost na základě pracovních cest vykonávána, ale podstatné je místo výkonu práce uvedené v jeho pracovní smlouvě, které je na území SRN ve Wittenu. Soud dospěl k závěru, stejně jako správce daně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T
(K.ř.č. 1 - rozsudek)

a žalovaný, že tento názor žalobce není správný, ale že z hlediska stanovení státu příslušného k vyměření daně z příjmů je skutečně rozhodné území, na němž své zaměstnání vykonává.

39. Podle § 2 odst. 1, 2 zákona o daních z příjmů jsou poplatníky daně z příjmů fyzických osob fyzické osoby. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, nebo daňovými nerezidenty. Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.
40. V daném případě není sporu o tom, že žalobce má bydliště na území České republiky, žije zde jeho rodina, a je proto daňovým rezidentem České republiky. Rovněž je nesporné, že žalobce byl v rozhodném období (tj. v letech 2015-2017) na základě pracovní smlouvy zaměstnancem německé firmy se sídlem v SRN a jeho příjmy ze závislé činnosti mu plynuly od německého zaměstnavatele. Za této situace bylo třeba stanovit, který stát má právo zdanit žalobci příjmy ze závislé činnosti, aby tak bylo zamezeno dvojímu zdanění.
41. Podle čl. 15 odst. 1 SZDZ platy, mzdy a jiné podobné odměny, které fyzická osoba mající bydliště v jednom smluvním státě pobírá z důvodu zaměstnání, mohou být s výhradou ustanovení článků 16 až 20 zdaněny jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno v druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny přijaté za ně zdaněny v tomto druhém státě.
42. Podle čl. 15 odst. 2 odměny, které fyzická osoba mající bydliště v jednom smluvním státě pobírá z důvodu zaměstnání vykonávaného v druhém smluvním státě, mohou být bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdaněny jen v prvně zmíněném státě, jestliže
 - a) příjemce se nezdržuje v druhém státě během příslušného kalendářního roku déle než 183 dnů,
 - b) odměny jsou vypláceny osobou nebo za osobu, která nemá bydliště či sídlo v tomto druhém státě, a
 - c) odměny nejsou k tíži stále provozovně, kterou má osoba, která odměny platí, v tomto druhém státě.
43. Již z citovaných ustanovení SZDZ vyplývá, že právě místo výkonu zaměstnání je hraničním určovatelem za účelem rozdělení daňových povinností. Jestliže žalobce jakožto český daňový rezident vykonává pracovní činnost v jiném státě, než je SRN, pak jeho příjmy nemohou podléhat daňové povinnosti v SRN, byť je tato činnost vykonávána na základě pracovní smlouvy uzavřené s německým zaměstnavatelem. V případě žalobce to platí tím spíše, že vykonával pracovní činnost v rozhodném období mimo území SRN převážnou část, tzn. jeho pracovní cesty mimo území SRN nebyly příležitostné, ale představovaly podstatu jeho pracovní činnosti. Že jeho pracovní činnost spočívala převážně v činnosti i mimo sjednaný výkon práce (Witten) lze dovodit i z toho, že část pracovní činnosti připadající na území SRN, byla žalobcem vykonávána v jiných místech SRN (Frankfurt, Glewitz, Coppengrave, Haiger, Bidentkopf-Wallau). Soud je toho názoru, že by bylo v rozporu s úpravou obsaženou v SZDZ, pokud by zaměstnavatel danil příjmy daňového rezidenta druhé země, vyplácené mu za činnost vykonávanou ve třetích zemích jenom proto, že zaměstnavatel daňového rezidenta druhé země je daňovým rezidentem první země. Pro posouzení příslušnosti státu k výběru daně z příjmů zaměstnance je tedy dle soudu rozhodné místo reálného výkonu práce a nikoli místo výkonu práce uvedené v pracovní smlouvě.
44. Soud má dále za to, že je potřebné vyjádřit se rovněž k námitkám žalobce, týkajícím se procesních pochybení zejména správce daně, která by již nemohla být odstraněna v dalším řízení žalovaným.
45. Žalobce má za to, že jeho zpětvzetí dodatečných daňových přiznání za roky 2015, 2016 a 2017 bylo učiněno včas a protože k jejich podání nebyl povinen, nesměl správce daně použít údaje v těchto daňových přiznáních uvedené. Tento názor žalobce je mylný.
46. Žalobce podal u správce daně dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2015, 2016 a 2017 dne 23. 1. 2019. Rozhodnutími správce daně ze dne 15. 2. 2019 byla řízení o těchto dodatečných daňových přiznání zastavena. Rozhodnutí o zastavení řízení byla dodána do datových schránek zástupce žalobce téhož dne, tj. 15. 2. 2019. Podáním ze dne 20. 2. 2019 vzal žalobce svá dodatečná daňová přiznání zpět.

47. Soud s ohledem na zdaňovací období (roky 2015, 2016 a 2017) aplikoval na daný případ příslušná ustanovení daňového řádu, účinná do 31. 12. 2020.
48. Podle § 73 odst. 4 daňového řádu *podání, kterým je zahájeno řízení, může ten, kdo jej učinil, změnit nebo vzít zpět do doby, než je správcem daně vydáno rozhodnutí ve věci. Zpětvzetí podání je však nepřípustné u podání, k němuž je osoba zúčastněná na správě daní povinna buď přímo ze zákona, nebo na výzvu správce daně.*
49. Podle § 101 odst. 2 věty před středníkem daňového řádu *rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení.*
50. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že lze učinit zpětvzetí podání do okamžiku, kdy je daňovému subjektu doručeno rozhodnutí ve věci. Doba (lhůta), ve které lze právo na změnu či zpětvzetí podání úspěšně uplatnit, je totiž vázána na okamžik vydání rozhodnutí v dané věci. Nesprávný je ovšem i názor žalovaného a správce daně, že tímto okamžikem je datum vydání rozhodnutí. Jak vyplývá z citovaného ustanovení § 101 odst. 2 věty před středníkem správního řádu, okamžik vydání rozhodnutí se váže s prvním úkonem směřujícím k doručení rozhodnutí. První úkon byl podle obsahu správního spisu učiněn dne 15. 2. 2019, když dodání rozhodnutí o zastavení řízení do datových schránek zástupce žalobce je třeba považovat za úkon učiněný k jejich doručení. Do tohoto data tedy mohl žalobce účinně učinit zpětvzetí svých podání. Jestliže tak učinil až 20. 2. 2019, je třeba jeho procesní úkon spočívající ve zpětvzetí podání posuzovat jako opožděně podané. Závěru žalovaného o opožděnosti zpětvzetí dodatečných daňových přiznání tedy nelze ničeho vytknout.
51. Přestože soud, stejně jako žalovaný, shledal nesprávným postup správce daně, který se zpětvzetími žalobce naložil jako s odvoláními, když jejich obsah nevzbuzuje žádné pochybnosti o vůli žalobce vzít zpět své dodatečné daňové přiznání, a není v nich ani náznak obrany proti vydaným platebním výměrům, nezasáhlo negativně toto pochybení do práv žalobce v tomto řízení, neboť nemělo žádný vliv na vydání platebních výměrů a na průběh a výsledek odvolacího řízení u žalovaného. Jestliže měl správce daně za to, že by zpětvzetí mohlo v některých jeho bodech obsahovat i odvolací argumentaci žalobce, a z toho důvodu tato zpětvzetí učinil součástí dalších podání žalobce, jimiž brojil proti platebním výměrům, pak postupoval v zájmu žalobce, tzn. nikterak neovlivnil negativně práva žalobce.
52. Žalovaný se rovněž správně vypořádal s námitkou žalovaného o nepřípustnosti použití údajů v dodatečných daňových přiznáních při stanovení daně v platebních výměrech poté, kdy došlo k zastavení řízení zahájených jejich podáními. Správci daně to totiž umožňovalo ustanovení § 141 odst. 7 daňového řádu, které stanovilo, že dá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně. Správnost postupu správce daně lze dovodit i z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 26/2013-78, v němž Nejvyššího správní soud učinil závěr: „*S ohledem na zásadu ekonomie řízení a povinnost správce daně zajistit správné a úplné stanovení daně daňový řád umožňuje správcům daně využít údaje i z nepřípustného dodatečného daňového přiznání. Jestliže správce daně využije pro stanovení daně údaje z nepřípustného daňového přiznání, je třeba takto stanovenou daň považovat za daň doměřenou z úřední povinnosti.*“ Navíc, jak vyplývá z obsahu správního spisu, nevycházel správce daně toliko z tvrzení žalobce obsažených v dodatečných daňových přiznáních, ale především z dalších podkladů, které v průběhu své vyhledávací činnosti zjistil.
53. Zcela nepřipadnou pak byla v nadepsaných souvislostech shledána námitka žalobce, že byla porušena zásada správního řízení o zákazu libovůle správních orgánů, již žalobce naznačuje, že správce daně pokoutně přiměl žalobce k podpisu dodatečných daňových přiznání, aby údaje v nich uvedené mohl použít pro vyměření daně, ač si byl vědom toho, že za dané situace řízení o dodatečných daňových přiznáních bude třeba zastavit.
54. Z obsahu spisu, kdy správce daně komunikoval s žalobcem za účelem doplnění požadovaných údajů pro posouzení správnosti jím podaných daňových přiznání, je evidentní, že žalobce věděl

o pochybnostech správce daně ohledně jím sdělených tvrzení v daňovém přiznání. Správce daně žalobce vyzýval k doplnění listin, telefonicky a prostřednictvím mailu s ním komunikoval, sjednával s ním schůzku a dodatečná daňová přiznání, která žalobce následně podal, byla výsledkem vzájemných jednání mezi žalobcem a správcem daně. Pokud správce daně vypomohl žalobci a předpřipravil mu tiskopisy k dodatečným daňovým přiznáním a vyplnil v nich příslušné kolonky, pak vycházel z údajů, které v rámci vyhledávací činnosti zjistil. Z jeho postupu a přístupu k žalobci je zřejmé, že se snažil důsledně dostát základním zásadám správy daní, zejména uvedeným v § 5 odst. 3 daňového řádu („*Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*“), jakož i v § 6 odst. 2, odst. 4 věty první daňového řádu („*Osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc.*“). Z obsahu spisu dále vyplývá, že žalobce využíval služeb daňového poradce. Při jednání, jehož předmětem bylo následné podání dodatečných daňových přiznání, nebyl žalobce tímto daňovým poradcem zastoupen, jednal se správcem daní sám, nevyužil možnosti nechat svým daňovým poradcem prověřit správnost údajů v dodatečných daňových přiznání, tato podepsal a sám prostřednictvím podatelny správce daně dodatečná daňová přiznání podal. Žalobce netvrdí, že by jej kdokoli k podpisu nutil, že by dodatečná daňová přiznání podepsal a podal pod nátlakem. Bylo tudíž jen na vůli žalobce, zda využije správcem daně předpřipravených formulářů, či zda sám za pomoci svého daňového poradce doplní požadovaná tvrzení jiným způsobem. Žalobce ani netvrdí, že by nebyl schopen své jednání, jímž byly podpisy dodatečných daňových přiznání a jejich podání, posoudit a ovládnout. Proto také sám musí nést právní následky tohoto svého jednání.

55. Konečně je třeba se vypořádat i s poslední žalobní námitkou žalobce, již správci daně vytýká, že neučinil žádné formální kroky k vyměření daně, tj. buď konkludentní vyměření daně, nebo zahájení postupu k odstranění pochybností. Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou. Dokonce se neztotožnil ani s názorem žalovaného, že správce daně provedl „neformální nalézací řízení“ pro odstranění pochybností.
56. Dle § 89 odst. 1 daňového řádu „*má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*“
57. Dle § 90 odst. 1, 2, 3 daňového řádu „*o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. „[n]edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*“
58. Důvodová zpráva k těmto ustanovením uvádí, že postup k odstranění pochybností je uceleným souborem úkonů, jež správce daně fakultativně využívá v rámci nalézacího řízení. Slouží zejména k ověření, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků subjektem daně, v tomto duchu jej k tomu vyzve (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685, přístupné v digitálním repozitáři www.psp.cz). V této úpravě spatřoval zákonodárce prostředek k zabezpečení maximální rychlosti této fáze řízení, a to zejména ze dvou důvodů. Jednak aby správce daně mohl zahájit s daňovým subjektem

bezprostřední komunikaci, jednak aby vzniklé pochybnosti o výši daňových povinností mohly být záhy potenciálně odstraněny.

59. Samotný proces odstranění pochybností probíhá jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení (telefonicky či u správce daně), ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní, nebo vyvolá další pochybnosti, tudíž bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je z povahy věci vydávána pro daný případ pouze na začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování dle § 92 odst. 4 daňového řádu (k tomu srov. důvodovou zprávu k § 89 a 90 k daňovému řádu).
60. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobce byl po podání řádných daňových přiznání správcem daně kontaktován mailem a i telefonicky, byl dohodnut termín jednání a žalobce byl mailem ze dne 20. 9. 2017 správcem daně vyzván, aby k jednání přinesl konkrétně označené listiny. Z obsahu správního spisu je třeba dovodit, že žalobci byla výzva doručena, neboť část požadovaných listin je součástí správního spisu a chronologicky navazuje na výzvu. Soud má proto za to, že žalobce touto výzvou postupoval v souladu s § 89 daňového řádu za účelem odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti a správnosti žalobcem předložených řádných daňových přiznání. Pochybení se však správce daně dopustil, když v rozporu s ust. § 90 odst. 2 daňového řádu přistoupil k vyměření daně, aniž žalobce před tím seznámil s výsledky svého šetření. V důsledku tohoto dílčího pochybení v postupu správcem daně však nebylo přímo negativně a především trvale zasaženo do práv žalobce. Žalobce byl oprávněn proti platebním výměrům, kterým byla daň vyměřena, podávat opravné prostředky, což také učinil. Uvedené pochybení žalovaný napravil v odvolacím řízení, když seznámil žalobce jak s hodnocením důkazů provedených v odvolacím řízení, tak i se změnou právního názoru, resp. změnou právního posouzení věci (k tomu srov. § 115 odst. 2 daňového řádu).
61. Z důvodů uvedených v bodě 33. – 35. tohoto rozsudku tedy nezbylo soudu, než napadená rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit pro vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení. Návrhu žalobce, aby soud zrušil také dodatečný platební výměr, soud nevyhověl. Zrušení dodatečného platebního výměru by totiž bránilo tomu, aby žalovaný, resp. správce daně, mohli o dani z příjmů v daném případě znovu rozhodnout a vyměřit ji. Tento závěr je vyjádřen v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, podle něhož *„je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“*
62. V dalších svých rozhodnutích pak žalovaný podrobněji odůvodní postup při výpočtu daňové povinnosti žalobce k České republice, a to zejména ve vztahu ke konkrétním námitkám žalobce, týkajících se zohlednění dalších nároků, které nemají být zahrnuty do příjmů ze závislé činnosti. Žalovaný bude mít na zřeteli, že je v dalším řízení podle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán v tomto rozsudku soudem vysloveným právním názorem.
63. Výrok o nákladech řízení má svou oporu v ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., a je odůvodněn skutečností, že žalobce měl ve věci plný úspěch. Žalobce má tak právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Tyto účelně vynaložené náklady byly zjištěny z obsahu soudního spisu a představují částku 9 800 Kč sestávající ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále z nákladů právního zastoupení, které tvoří mimosmluvní odměna za 2 úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby dle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] po 3 100 Kč a 2 paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč (§ 13 odst. 1, 4 advokátního tarifu). Ke splnění povinnosti zaplatit žalobci náklady řízení určil soud žalovanému lhůtu 30 dnů.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 31. ledna 2022

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu